

# L'impugnabilità dei provvedimenti di diniego delle istanze di autotutela



**Emilio de Santis**  
Dottore Commercialista  
e Revisore contabile  
Studio de Santis, Bologna

## Rigetto dell'istanza di autotutela per il diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate alla richiesta di ampliamento di un piano di rateizzazione

### 1.

#### Introduzione

La sentenza n. 574/5/15 della Commissione Tributaria Provinciale (di seguito CTP) di Bologna, oggetto di un commento in questo articolo, tratta del ricorso presentato da un contribuente avverso il diniego opposto dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna alla richiesta – redatta come istanza di autotutela ai sensi degli articoli 1 e 2, lettera *b* del Decreto Ministeriale (di seguito D.M.) dell'11 febbraio 1997, n. 37 – di ripartizione di somme dovute, *ex* articolo 1, comma 4 del Decreto Legge (di seguito D.L.) n. 16/2012, che così recita: *"Al fine di una più equilibrata riscossione dei loro crediti di natura patrimoniale, gli enti pubblici dello Stato possono, su richiesta del debitore, che versi in situazioni di obiettive difficoltà economiche, ancorché intercorra contenzioso con lo stesso ovvero lo stesso già fruisca di una rateizzazione, riconoscere al debitore la ripartizione del pagamento delle somme dovute in rate costanti, ovvero in rate variabili"*.



In detta pronuncia, in primo luogo, il Collegio sostiene che il ricorso deve essere dichiarato inammissibile adducendo che una non meglio richiamata *"giurisprudenza di diritto ormai consolidata chiarisce che sono atti impugnabili quelli che contengono una esplicita pretesa tributaria ovvero inviti generali al pagamento di tributi ormai divenuti definitivi"*.

### 2.

#### L'impugnabilità del provvedimento di diniego

In realtà così non è, essendo il provvedimento di diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate, pacificamente e incontestabilmente atto autonomamente impugnabile anche solo per vizi propri, a norma del combinato disposto degli articoli 2, comma 1 e 19, comma 1, lettera *h* del Decreto Legislativo (di seguito D.Lgs.) n. 546/1992.

È infatti un dato oramai pacifico che l'elencazione degli atti indicati nel citato articolo 19 non è esaustiva, ma meramente esemplificativa (a conferma di ciò si richiama la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite, che ha riconosciuto l'impugnabilità dei provvedimenti non espressamente enucleati nel primo comma dell'articolo 19 D.Lgs. n. 546/1992, non avendo, l'elencazione di cui all'articolo 19 D.Lgs. n. 546/1992, natura tassativa).

In particolare, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>[1]</sup> hanno affermato che il Giudice tributario, a seguito dell'attribuzione da parte dell'articolo 12, comma 2 della Legge (di seguito L.) n. 448/2001 della giurisdizione su tutte le controversie in materia tributaria, ha giurisdizione anche sugli atti relativi all'esercizio dell'autotutela, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, senza che, in senso contrario, rilevi la natura discrezionale dell'esercizio del potere di autotutela.

È altrettanto pacifico che il legislatore ha previsto l'autonoma impugnabilità anche di quegli atti che non hanno una natura propriamente impositiva (per esempio iscrizioni di ipoteca, atti relativi alle operazioni catastali, dinieghi o revoche di agevolazione e rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari).

A riprova, in più occasioni, sia la giurisprudenza di merito<sup>[2]</sup>, sia la Suprema Corte di Cassazione<sup>[3]</sup> hanno riconosciuto anche l'impugnabilità di quei dinieghi di rateizzazione di somme da parte dell'Agente della riscossione, visto che: *"la domanda di rateizzazione implica una questione sulla spettanza o meno di un'agevolazione attinente alla fase della riscossione precedente a quella dell'esecuzione vera e propria: Sicché anche l'impugnazione del diniego di rateazione di un debito per imposte o tasse introduce una*

*controversia di carattere tributario devoluta, come le altre in materia, alla giurisdizione delle Commissioni Provinciali e Regionali (Ordinanza n. 20781 del 2010)*".

Non convince pertanto la sentenza che ha negato l'impugnabilità del diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate alla richiesta di ampliamento dei piani di rateizzazione, formulata dal contribuente ai sensi e per effetto dell'articolo 1, comma 4 D.L. n. 16/2012, convertito in L. n. 44/2012.



A parte la confusione operata tra la "comunicazione" dell'Ufficio e la "istanza" del contribuente (che rende incomprensibile il senso dell'argomentazione dei giudici[4]), la domanda di ampliamento dei piani di rateizzazione formulata ai sensi del citato articolo, implica una questione sulla spettanza o meno di un'agevolazione attinente alla fase della riscossione precedente a quella dell'esecuzione vera e propria e, come tale, pare essere impugnabile dinanzi le CTP essendo riferibile, in specie, al diniego di agevolazione richiamato alla lettera h dell'articolo 19 D.Lgs. n. 546/1992.

### **3. La competenza della Direzione Regionale**

I giudici di primo grado proseguono affermando che: "Si evidenzia infine che parte ricorrente ha impugnato una comunicazione della Direzione Regionale emessa in risposta ad una richiesta del contribuente sulla quale la suddetta Direzione non ha alcuna competenza in merito essendo questa di competenza della Direzione Provinciale il cui provvedimento di diniego emesso non è stato impugnato".

Circa la "competenza" della Direzione Regionale a trattare la richiesta di ampliamento dei piani di rateizzazione, agli atti risulta che, nel provvedimento impugnato, non si sollevava alcun difetto di legittimazione passiva, né si eccepeva alcun difetto di competenza, ciò per cui appare ultronea la decisione resa dai giudici di prime cure; pare inoltre pacifico che le attribuzioni e le funzioni di un organo della stessa Amministrazione, gerarchicamente superiore, se non espressamente vietato dalla legge, possono estendersi e sostituirsi, in caso di inerzia, all'organo inferiore senza che ciò possa configurare incompetenza e/o eccesso di potere, così come previsto e disciplinato dall'articolo 2, comma 9-bis L. n. 241/1990.

Nel caso specifico, la Direzione Provinciale ha omesso di pronunciarsi sull'istanza di ampliamento dei piani di rateizzazione, configurando così quel trasferimento di attribuzioni in capo all'organo superiore, che, nel caso specifico, non è escluso dal legislatore tributario.

### **4. L'interesse generale**

Va inoltre osservato che il diniego di autotutela rientra tra gli atti impugnabili richiamati dall'articolo 19 D.Lgs. n. 546/1992[5].

In tali decisioni, i giudici di legittimità hanno altresì precisato che l'impugnazione del diniego di autotutela deve concernere: "profili di legittimità del rifiuto e non contestare la fondatezza della pretesa tributaria".

Secondo i giudici di legittimità, quindi, nel ricorso avverso l'atto di diniego di autotutela, il contribuente deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

Nella fattispecie in esame, – a prescindere dal fatto che non è presente alcun atto impositivo divenuto definitivo (tenuto conto che il contribuente ha fatto solo una richiesta di "ampliamento" di rateizzazione di somme, ai sensi e per effetto del "nuovo" disposto normativo di cui all'articolo 1, comma 4 D.L. n. 16/2012, convertito in L. n. 44/2012) – parrebbe ravvisabile proprio la violazione di un interesse di rilevanza generale, visto che l'Amministrazione finanziaria, non pronunciandosi, ha omesso di dare applicazione ad una norma di legge, nella quale il contribuente, ricorrendone tutti presupposti soggettivi ed oggettivi, aveva fatto affidamento.

L'immotivata disapplicazione di una norma di legge si configura senz'altro quale questione di legittimità e di rilevanza generale, ciò per cui, l'atto di diniego è impugnabile e, come tale, soggetto ad annullamento giudiziale.

### **5. La "rimodulazione" in rate costanti o variabili (articolo 1, comma 4 D.L. n. 16/2012)**

La pronuncia in esame, neanche coglie nel segno laddove ancora motiva il rigetto affermando che "la dilazione di pagamento, così come ulteriormente richiesta (articolo 19 Decreto del Presidente della Repubblica 602/73; 72 rate mensili prorogabili di ulteriori 72 rate mensili), trova applicazione solo in relazione ai debiti tributari oggetto di iscrizione a ruolo o comunque oggetto di affidamento in carico all'Agenzia della riscossione".

In realtà agli atti risulta che il contribuente non ha mai fatto richiesta di applicazione al suo caso del dispositivo di tale articolo, né lo ha mai diversamente interpretato. Appare infatti che esso sia stato richiamato nel suo ricorso a mero titolo di esempio, per invocare una più ampia rateizzazione di quella in corso con l'Agenzia delle Entrate (come anche correttamente rilevato dal Garante del Contribuente per l'Emilia Romagna nelle Risoluzioni n. 1925 del 7 ottobre 2013[6] e n. 2155 del 18 dicembre 2014[7]).

Alla luce di ciò non si può quindi condividere il precedente passaggio: “[...] siamo in presenza di una istanza che ha per oggetto l’ampliamento dei piani di rateizzazione in corso per i quali già si usufruisce del beneficio massimo consentito”.

Infatti la chiara ed inequivocabile espressione del testo di legge (articolo 1, comma 4 D.L. n. 16/2012) non lascia adito a nessun dubbio, ovvero, il contribuente può ottenere la “rimodulazione” in rate costanti o variabili anche se già usufruisce di una rateizzazione.

L’interesse di rilevanza generale al quale il ricorrente intendeva riferirsi, d’altronde, non è certo sfuggito ai commentatori che ne hanno puntualmente colto l’esistenza[8].

## 6.

### La difficoltà economica e la crisi finanziaria

Detto ciò, pure le argomentazioni svolte dai giudici di prime cure in merito all’inesistenza dei presupposti comprovanti le situazioni di obiettiva difficoltà economica, desumibile, a detta dei giudici, sulla base dei soli redditi e dei fatturati del contribuente sembrano infondate.

I giudici di primo grado non hanno considerato che le situazioni di obiettiva difficoltà economica possono riscontrarsi, anche in presenza di “crisi finanziarie”, dovute a contestuali scadenze e concomitanti adempimenti di obbligazioni pecuniarie, di qualsivoglia natura[9].

E, nel caso allo studio, dagli atti risulta che il contribuente ha dato la prova e fornito la documentazione in ordine alla sua situazione debitoria, ancorché in presenza di redditi (professionali) rilevanti.

Sorprende, quindi, che la CTP di Bologna non abbia ritenuto di lasciare, sul punto, un diverso e più articolato intervento giurisprudenziale, dato l’acclarato interesse generale al tema sollevato.

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.cn24tv.it/public/images/201405/gdf-guardia-di-finanza-30.jpg>  
[20.05.2016]

<https://avvocatonicolaricciardi.files.wordpress.com/2015/07/accertamento-tributario.jpg?w=640> [20.05.2016]

[1] Sentenza del 27 marzo 2007, n. 7388.

[2] CTP di Reggio Emilia – Sez. I, n. 560 dell’11 dicembre 2007.

[3] Ex plurimis, Cass. Sez. Unite, n. 7612 del 30 marzo 2010; Cass. Sez. Unite, n. 15647 del 1. luglio 2010; Cass. Sez. Unite, n. 5928 del 14 marzo 2011.

[4] Tratto dalla sentenza n. 574/5/15 CTP Bologna: “Nel caso in esame siamo in presenza di una comunicazione che non può essere equiparata ad un diniego o revoca di rateazioni ma siamo in presenza di una istanza che ha per oggetto l’ampliamento dei piani di rateizzazione in corso per i quali già si usufruisce del beneficio massimo consentito[...]”.

[5] Cass. Sez. Unite, n. 9669 del 23 aprile 2009; Cass. Sez. Trib., n. 10020 del 18 giugno 2012; Cass. Sez. Trib., n. 12863 del 24 maggio 2013.

[6] “[...] l’Ufficio aveva ritenuto di trattare la sua istanza come se fosse stata presentata a norma dell’articolo 19 del d.p.r. n. 602 del 1973, mentre egli, citando la norma, aveva inteso fare un esempio per sottolineare le disparità

tra le rateazioni dell’Agenzia e quelle del Concessionario della riscossione [...] rileva il Garante che la Direzione Provinciale non formula obiezioni o riserve sull’applicabilità del comma 4 dell’articolo 1 del D.L. n. 16 del 2012”.

[7] “[...] in nessuna delle due decisioni di rigetto si fa menzione della norma di cui si è chiesta l’applicazione”.

[8] Oneglia Fabio/La Candia Ignazio, Nuove regole nella rateazione dei debiti tributari, Bilancio e reddito d’impresa, 7/2012, pagina 7; Iorio Antonio, Il Sole 24 Ore del 24 giugno 2013, pagina 1, Norme e Tributi, Mossa giusta da applicare già all’avviso bonario; Belli Contarini Edoardo, Il Sole 24 Ore del 3 dicembre 2013, pagina 21, Norme e Tributi, La maxi-dilazione va estesa anche agli atti delle Entrate.

[9] Circolare di Equitalia del 27 marzo 2008, al capitolo 3.1. Per qualunque importo venga richiesta la rateazione, dovrà, anzitutto, essere accertata l’esistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà. In proposito, sottolineiamo che – come rappresentato dall’Agenzia delle

Entrate nella Circolare n. 15 del 2000 – la “temporanea situazione di obiettiva difficoltà è quella in cui si trova il debitore che è nell’impossibilità di pagare in unica soluzione il debito iscritto a ruolo e, tuttavia, è in grado di sopportare l’onere finanziario derivante dalla ripartizione dello stesso debito in un numero di rate congruo rispetto alle sue condizioni patrimoniali”. Siffatta condizione è da ritenersi sussistente, a titolo esemplificativo, nei seguenti casi: (i) carenza temporanea di liquidità finanziaria; (ii) stato di crisi aziendale dovuto ad eventi di carattere transitorio, quali situazioni temporanee di mercato, crisi economiche settoriali o locali, processi di riorganizzazione, ristrutturazione e riconversione aziendale; (iii) trasmissione ereditaria dell’obbligazione iscritta a ruolo; (iv) contestuale scadenza di obbligazioni pecuniarie, anche relative al pagamento corrente (in autoliquidazione) di tributi e contributi; (v) precaria situazione reddituale.